GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35483C
Inscrit le 21 novembre 2014

<u>Audience publique du 30 avril 2015</u>

Appel formé par
Monsieur ... ..., … (Afrique du Sud),
contre un jugement
du tribunal administratif du 13 octobre 2014 (n° 33302 du rôle)
ayant statué sur son recours dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35483C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 21 novembre 2014 par Maître Yves PRUSSEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., membre du collège des commissaires de la société en commandite par actions A et de la société en commandite par actions B., demeurant à … (Afrique du Sud), dirigé contre le jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 13 octobre 2014 (n° 33302 du rôle), ayant rejeté comme non fondé son recours non autrement désigné dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes prise le 8 août 2013, référencée sous le n° C 18374, et portant rejet de la réclamation introduite le 11 février 2013 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 30 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 18 décembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Yves PRUSSEN et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mars 2015.

Le 30 janvier 2013, le bureau d'imposition …, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes émit le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2011 à l'égard de Monsieur ... .

Le 11 février 2013, Monsieur ... fit introduire une réclamation contre le prédit bulletin d'impôt auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* ».

Par décision du 8 août 2013, référencée sous le n° C 18374, le directeur rejeta la réclamation comme étant non fondée et réforma le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2011 *in pejus* pour les motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 13 février 2013 par Me Yves Prussen, au nom du sieur ... ..., demeurant à …, Afrique du Sud, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2011, émis le 30 janvier 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir soumis ses revenus lui alloués en sa fonction de commissaire à une retenue de 20 % i.e. à un montant de … euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en guise de motivation, le réclamant fait valoir que le revenu lui alloué en sa fonction de membre du collège des commissaires de la société en commandite par actions A, ne constituerait pas des tantièmes soumis à la retenue due en vertu des dispositions de l'article 152 L.I.R. ;

qu'il se réfère à cet effet au texte anglais de l'article 16 de la Convention contre les doubles impositions entre le Luxembourg et l'Afrique du Sud et soutient que la notion « directors' fees» ne viserait pas la rémunération des membres du collège des commissaires d'une société en commandite par actions ;

Considérant en plus qu'il affirme que le montant serait imposable exclusivement en Afrique du Sud en vertu de la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Luxembourg et l'Afrique du Sud ;

Considérant enfin que le réclamant demande encore la restitution intégrale de la retenue opérée de … euros ;

<u>En ce qui concerne la qualification du revenu</u>

Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Luxembourg le 23 novembre 1998, les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil

d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État ;

Considérant que le texte anglais de ladite Convention prévoit que "Directors'fees and similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.";

Considérant qu'en ce qui concerne la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud tendant à éviter les doubles impositions qu'il n'est pas litigieux que tant le texte français que le texte anglais constituent des textes officiels ayant la même valeur ;

Considérant d'abord que le réclamant se borne à affirmer que le revenu serait imposable en Afrique du Sud sans fournir une preuve que ledit revenu aurait été déclaré ou imposé dans cet autre État ;

Considérant que tant le texte français que le texte anglais retiennent que les tantièmes et revenus similaires sont à imposer dans l'État de résidence de la société payant ces revenus ;

que c'est dès lors à tort que le réclamant affirme que le revenu litigieux serait exclusivement à soumettre à l'impôt en Afrique du Sud ;

Considérant encore que les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE visent les rémunérations perçues par une personne physique ou morale qui est un résident d'un État contractant, en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les activités de surveillance exercées par un commissaire d'une société de capitaux sont visées par l'article 16 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République de l'Afrique du Sud;

qu'il n'est pas litigieux que le réclamant est membre du conseil de surveillance de la société en commandite par actions A et qu'il a perçu de ce fait des revenus ;

Considérant qu'en vertu de l'article 152, titre 2, alinéa 1 L.I.R., les revenus indigènes visés à l'article 91, alinéa 1er, numéro 2 et désignés ci-après par le terme de tantièmes, ainsi que les indemnités spéciales et avantages alloués à côté ou en lieu et place des tantièmes, sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ;

qu'en vertu des alinéas 3 et 18 de l'article 152 titre 2 L.I.R., le taux de la retenue s'élève à 20 % et la retenue est imputée sur l'impôt sur le revenu, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi ;

En ce qui concerne l'imposition par voie d'assiette des tantièmes

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le réclamant a remis une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 renseignant comme seul revenu des tantièmes d'un montant de … euros ;

Considérant que les modalités d'une imposition par voie d'assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt sont en détail définies par l'article 153 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après L.I.R.) et précisées par règlements grand-ducaux d'exécution ;

Considérant qu'aux termes de l'article 3, n° 9 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 153 L.I.R., il y a lieu à une imposition par voie d'assiette « si un contribuable non résident dont le revenu indigène au sens de l'article 156 L.I.R. se compose exclusivement de tantièmes dont le montant brut ne dépasse pas 100.000 euros par année d'imposition, en fait la demande conformément aux dispositions de l'article 152, titre 2, alinéa 19 L.I.R. » ;

Considérant que le susdit article 152, titre, 2, alinéa 19, dispose que « nonobstant les dispositions de l'article 153 L.I.R., la retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes vaut imposition définitive dans le chef d'un contribuable non résident si son revenu indigène au sens de l'article 157bis, alinéa 1er L.I.R. se compose exclusivement de tantièmes dont le montant total brut ne dépasse pas 100.000 euros par année d'imposition, à moins que le contribuable non résident ne demande une imposition par voie d'assiette » ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la demande du réclamant d'une imposition par voie d'assiette sur la base du revenu de ses seuls tantièmes est à accepter ;

Considérant que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués par le réclamant (§ 243 al. 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 al. 1er AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

Considérant finalement que l'instruction au contentieux a révélé que le réclamant n'a pas déclaré tous les revenus perçus en sa qualité de membre du conseil de surveillance de la société en commandite par actions A;

qu'il ressort de deux déclarations de retenues sur tantièmes de la société en commandite par actions …., qu'en dates du 18 mars 2011 et du 20 septembre 2011, des tantièmes de chaque fois … euros ont été payés aux quatre membres du conseil de surveillance, dont fait partie le réclamant ;

Considérant que le réclamant est encore membre du conseil de surveillance d'une autre société en commandite par actions dénommée B; que l'instruction au contentieux n'a pas révélé que le réclamant a encore touché d'autres tantièmes en 2011 ;

Considérant que le redressement de l'imposition sur le revenu de l'année 2011 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 septembre 2013, Monsieur ... introduisit un recours non autrement désigné à l'encontre de la décision précitée du directeur du 8 août 2013.

Par jugement du 13 octobre 2014, le tribunal administratif débouta Monsieur ... de son recours, tout en le condamnant aux frais de l'instance.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 21 novembre 2014, Monsieur ... a régulièrement relevé appel du jugement du 13 octobre 2014.

A l'appui de son appel, il reproche aux premiers juges d'avoir fait une lecture erronée de l'article 16 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg, le 23 novembre 1998, et approuvée par la loi du 14 août 2000, ci-après « *la Convention* », qui traite des rémunérations à percevoir en qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société. Il critique plus particulièrement les premiers juges pour avoir retenu, d'une part, que le collège des commissaires d'une société en commandite par actions serait assimilable à un conseil de surveillance d'une société anonyme et, d'autre part, que la précision apportée par la version française dudit article 16 s'expliquerait par le caractère plus restrictif de la notion de droit continental et luxembourgeois de « *conseil d'administration* » par rapport à la notion anglo-saxonne de « *director* », en ce que le droit continental, empreint d'une conception dualiste, opérerait une distinction entre les organes de direction et les organes de surveillance, tandis que le droit anglo-saxon n'opérerait pas une telle distinction institutionnelle, mais procéderait à une distinction fonctionnelle au sein d'un même conseil.

L'appelant reproche également au tribunal d'avoir conclu que la distinction opérée par lui entre un conseil de surveillance et un collège des commissaires ne serait pas pertinente et que la terminologie utilisée par la Convention serait à comprendre de manière large comme visant tout organe chargé de la surveillance de la société par opposition aux organes chargés de l'administration, sinon de la gestion de la société. Il considère au contraire que ces distinctions ne seraient point théoriques et renvoie à cet égard aux dispositions de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, ci-après « *la loi du 10 août 1915* », pour en déduire que le conseil de surveillance tel que visé par l'article 16 de la Convention serait celui de l'organe bicéphale tel qu'il a été introduit au Luxembourg par les articles 60*bis*-1 à 60*bis*-19 (et non les articles 60-1 à 60-19 comme erronément indiqués dans la requête d'appel) de la loi du 10 août 1915, alors que le collège des commissaires d'une société en commandite par actions serait à comparer à un collège des commissaires tel que prévu par les articles 61 et 62 de la même loi. Il ajoute qu'un conseil de surveillance interviendrait activement dans la gestion dans la mesure où il ne surveillerait pas seulement les comptes, mais toutes les activités du directoire, notamment du point de vue de l'opportunité des décisions et de la qualité de leur exécution, et qu'il aurait le pouvoir de nommer et de révoquer le directoire, pouvoir qui serait normalement dévolu à un conseil de surveillance, lorsque le résultat de la gestion du directoire n'est pas satisfaisant. Le collège des commissaires en revanche ne disposerait pas d'un tel pouvoir pour intervenir dans la gestion même si, dans le cas d'une société en commandite par actions, il pourrait être amené à autoriser certains actes énumérés dans les statuts que le gérant statutaire veut poser. Il suffirait ainsi de se référer à la loi du 10 août 1915 pour différencier les deux organes. Il donne encore à considérer qu'une société anonyme avec un conseil de surveillance et un directoire pourrait avoir en plus un collège de commissaires. Si l'on suivait les premiers juges, le terme de « *director* » devrait alors viser les trois organes. En outre, si la version anglaise de l'article 16 de la Convention visait le « *director* », elle ne viserait manifestement pas le « *statutory auditor* », correspondant à la traduction usuelle du terme de commissaire. En guise de conclusion, il sollicite l'annulation des bulletins émis à son encontre au motif qu'il ne serait pas à considérer comme un contribuable non-résident.

Monsieur ..., qui réside en Afrique du Sud, conteste son assujettissement à l'impôt sur le revenu luxembourgeois à raison de la rémunération qu'il a touchée en sa qualité de membre du collège des commissaires de la société en commandite par actions A, étant précisé que la décision directoriale déférée ne vise que les seuls revenus distribués par cette société, à l'exclusion de ceux émanant de la société B. dans laquelle l'appelant est également membre du collège des commissaires.

Le litige se résume dès lors à la question de savoir si la rémunération ainsi visée est imposable au Luxembourg en vertu de la Convention qui dispose en son article 16 que : *« Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat ».*

C'est à bon droit que les premiers juges ont retenu que cette disposition vise non seulement les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires perçues en tant que membre du conseil d'administration, mais également celles perçues en tant que membre du conseil de surveillance d'une société.

La Cour ne saurait ainsi suivre l'appelant dans son raisonnement tendant à faire admettre que la notion de conseil de surveillance employée à l'article 16 de la Convention viserait uniquement le conseil de surveillance d'une société anonyme et non pas ni le commissaire d'une société anonyme ni les membres d'un collège des commissaires d'une société en commandite par actions, en se basant dans ce contexte sur la divergence existant entre la version française et la version anglaise dudit article 16, cette dernière version ne visant que les « *directors' fees* ». Or, dès lors que l'article 30 de la Convention précise que les textes en langue française et en langue anglaise font également foi et que ledit article 16 ne limite pas son champ d'application à un type spécifique de société, les développements de l'appelant tendant à vouloir réduire la notion de conseil de surveillance à celui d'une société anonyme sont appelés à tomber à faux.

A l'instar des premiers juges, la Cour estime partant que la notion de conseil de surveillance est à comprendre de manière large comme recouvrant tout organe chargé de la surveillance de la société par opposition aux organes chargés de l'administration, voire de la gestion de la société.

En l'espèce, il est constant que l'appelant a été durant l'année d'imposition pertinente membre du collège des commissaires de la société en commandite par actions A, et qu'il a touché de ce fait des revenus. Conformément aux statuts de la société, le collège des commissaires de la société est appelé non seulement à exercer « *un rôle général de surveillance des opérations* » de la société, mais dispose encore et surtout d'un pouvoir indirect de gestion, alors que pour certaines matières déterminées « *aucune décision du Gérant pour le compte de la Société* […] *ne sera valable sans l'approbation du Collège des Commissaires* », de sorte à devoir en tout état de cause être considéré comme participant également à la gestion même de ladite société, ne serait-ce qu'à un niveau stratégique et non journalier. Indépendamment de la terminologie employée par les statuts, l'appelant doit partant être considéré comme faisant partie du conseil de surveillance de ladite société au sens des articles 109 et 110 de la loi du 10 août 1915.

C'est par conséquent à tort que l'appelant estime ne pas être visé par l'article 16 de la Convention, en ce sens que la rémunération touchée en tant que « *commissaire* » de la société A ne serait pas imposable au Luxembourg et c'est à juste titre que le directeur, à travers la décision litigieuse, a retenu que lesdites rémunérations sont passibles au Luxembourg de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

partant, confirme le jugement du 13 octobre 2014 ;

condamne Monsieur ... aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Lynn SPIELMANN, conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE